

**В.О. Куслії, аспір.***Житомирський державний технологічний університет***РОЗРОБКА КЛАСИФІКАЦІЙНОЇ МОДЕЛІ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ***(Представлено д.е.н., проф. Свдокимовим В.В.)*

На основі систематизації та уточнення класифікаційних ознак було побудовано класифікаційну модель фінансових результатів, внаслідок чого було виділено внутрішньосистемні та міжсистемні фінансові результати. З огляду на те, що інформація формується в бухгалтерському обліку, відповідно до вимог бухгалтерського законодавства було виділено три класифікаційні ознаки фінансових результатів. У першу чергу, інформація про фінансові результати відображається на рахунках бухгалтерського обліку і в фінансовій та податковій звітності. Такі фінансові результати формуються в одній системі – системі бухгалтерського обліку. Далі на основі інформації з бухгалтерського обліку здійснюється економічний аналіз для виявлення відхилень та причин, що вплинули на отримання конкретної величини фінансових результатів, і з метою прийняття ефективних управлінських рішень. З огляду на це, було виділено такі класифікаційні ознаки: за формою прояву, за періодом формування, за характером розподілу, за підрозділом формування, за характером оподаткування, за відповідністю плану, за методикою розрахунку та залежно від виду діяльності. Фінансові результати, класифіковані за виділеними ознаками, формують міжсистемні фінансові результати, тобто такі, що утворюються у системі обліку, аналізу та управління

**Ключові слова:** фінансові результати; прибуток; збиток; витрати; доходи.

**Постановка проблеми.** Фінансовий результат будь-якого підприємства є характеристикою його діяльності в цілому та відображенням ступеня досягнення певної мети зокрема. З огляду на це, важливим є ефективне управління об'єктами, а саме: доходами та витратами підприємства, що формують фінансовий результат його господарства. © В.О. Куслії, 2015. Ефективне управління доходами та витратами підприємства, що формують фінансовий результат його господарства, та фінансовим результатом в цілому має базуватися на чіткому визначенні змісту й класифікаційних ознак,

які мають бути зручними для розв'язання завдань, пов'язаних з відображенням у бухгалтерському обліку даних об'єктів.

**Аналіз останніх досліджень.** Варто зазначити, що проблеми визначення сутності та видів фінансових результатів, доходів та витрат відображені у працях вітчизняних і зарубіжних вчених, а саме: І.А. Басманової, Б.І. Валуєва, С.О. Ніколаєвої, С.Ф. Голова, Н.Г. Карпової, Й.М. Петрович, Л.М. Прокопишин-Рашкевич, О.Д. Каверіної, А.Ш. Маргуліса, О.В. Лишиленко, Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовної, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, В.К. Савчука, М.Г. Чумаченка, В.В. Сопка, І.А. Бланка, Н.М. Бондара, Н.О. Власова, П.В. Круша, Г.О. Партина, А.М. Поддєрьогіна, Н.М. Ткаченко, Ю.П. Яковлева та ін. Однак, як свідчить практика господарської діяльності та дослідження наукових праць, проблеми класифікації фінансових результатів, доходів та витрат досі не вирішені та є актуальними питаннями, що потребують вивчення.

**Викладення основного матеріалу.** Як зазначають науковці: «класифікація має відповідати, як мінімум, двом постулатам: перший – вона має бути теоретично обґрунтованою; другий – застосування її на практиці визначається необхідністю» [1].

Таким чином, необхідним є вивчення питання класифікації фінансових результатів, доходів і витрат з позицій теоретичного обґрунтування та практичної необхідності. Варто зазначити, що аналіз літературних джерел дає підстави стверджувати про виділення авторами значної кількості видів фінансового результату та його складових, однак, здебільшого, без зазначення класифікаційних ознак.

У розрізі видів діяльності розрізняють фінансовий результат від звичайної діяльності та фінансовий результат внаслідок надзвичайних подій. Однак дана класифікаційна ознака, з точки зору чинного бухгалтерського законодавства, недоречна, адже надзвичайну діяльність вилучили. Наступна класифікаційна ознака, згідно з НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», відповідно до якої Т.І. Тесленко [11] виділяє фінансові результати операційної діяльності; фінансові результати інвестиційної діяльності; фінансові результати фінансової діяльності та фінансові результати надзвичайних подій. Проте відповідно до чинного НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] (зі змінами станом на 10.10.2015 р.), виділяють фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування та чистий фінансовий результат. У свою чергу, за наступною класифікаційною ознакою, а саме за процесом формування, автор розрізняє валовий прибуток (збиток), прибуток до оподаткування та чистий прибуток

(збиток), тим самим Т.І.Тесленко [11] повторює попередню класифікаційну ознаку – відповідно до НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яка зазначена у роботі [11]. Натомість за характером оподаткування розрізняють оподатковану та неоподатковану частину прибутку. В свою чергу, за періодом формування є фінансовий результат звітного та попереднього періодів. Така класифікація фінансового результату є важливою з точки зору зіставлення величин звітного та попереднього періоду з метою аналізу та виявлення відхилень. Важливою класифікаційною ознакою є за характером розподілу прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов'язкових платежів (чистого прибутку), за якою Т.І.Тесленко [11], Й.М.Петрович, Л.М.Прокопишин-Рашкевич [5] визначають прибуток, що капіталізується та прибуток, що споживається.

Достатньо дискусійними є виділення Й.М.Петровичем, Л.М.Прокопишиною-Рашкевич [5] класифікаційної ознаки – у розрізі звичайної діяльності. Виділення такої класифікаційної ознаки, вважаємо недоцільним, адже дана ознака деталізує виділену іншу ознаку: в розрізі видів діяльності. Натомість залежно від формування та розподілу фінансового результату Й.М.Петрович та Л.М.Прокопишин-Рашкевич [5] виділяють валовий прибуток (збиток), від операційної діяльності, від звичайної діяльності до оподаткування, від звичайної діяльності після оподаткування та чистий прибуток (збиток).

У свою чергу, О.О.Левицька [3] наводить іншу класифікацію фінансових результатів, класифікаційні ознаки якої суттєво відрізняються від зазначених вище. Автор наголошує, що дана класифікація розроблена з позиції визначення фінансових результатів об'єктами обліку. Наступною класифікаційною ознакою є за показниками фінансової звітності, де О.О.Левицька [3] виділяє: валовий прибуток/збиток; фінансові результати від операційної діяльності (прибуток/збиток); фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування (прибуток/збиток); фінансові результати від звичайної діяльності (прибуток/збиток); поточний податок на прибуток; відстрочені податкові активи; відстрочені податкові зобов'язання та чистий прибуток/збиток.

Однак, згідно з НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], виділяється валовий прибуток/збиток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування та чистий фінансовий результат.

Наступна класифікаційна ознака – за звітним періодом формування показників, автор [3] виділяє: нерозподілений прибуток (непокритий збиток) попередніх звітних періодів, чистий прибуток/збиток звітного періоду та доходи і витрати майбутніх періодів. Однак беззаперечним є той факт, що дані бухгалтерського обліку використовуються як джерело для здійснення економічного аналізу. З огляду на це, може визначатися нерозподілений прибуток як звітного, так і попереднього періоду. Також виникає питання визначення різниці між нерозподіленим прибутком/збитком та чистим прибутком/збитком, адже для бухгалтерського обліку ці поняття можна ототожнити. За розподілом прибутку у звітному періоді О.О. Левицька [3] виділяє: капіталізований прибуток та прибуток, вилучений з обороту. Даний поділ є доречним, однак у контексті класифікації фінансових результатів говорити лише про прибуток є неправильно, адже і збитки як фінансовий результат від самого початку є непокритими.

У свою чергу, за елементами, що регулюють розмір кінцевого фінансового результату, автор [3] поділяє фінансовий результат на доходи майбутніх періодів; витрати майбутніх періодів; забезпечення і резерви; відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання. Натомість за способами розкриття додаткової інформації виділяють прибуток/збиток як результат подій після дати балансу; умовний прибуток/збиток та чистий прибуток/збиток на одну акцію. Однак дана класифікаційна ознака є незрозумілою, адже якщо прибуток/збиток як результат подій після дати балансу можна відобразити в наступному періоді або примітках до фінансової звітності; чистий прибуток/збиток на одну акцію є, в свою чергу, розрахунковою величиною, що використовується для цілей економічного аналізу, то поняття «умовний прибуток» потребує роз'яснення та конкретизації його призначення в бухгалтерському обліку. Адже, якщо автор розуміє під даним поняттям майбутню очікувану величину прибутку, то це стосується управлінського обліку в цілому та бюджетування зокрема. В свою чергу, якщо автор має на увазі величину, яку підприємство могло отримати внаслідок здійснення альтернативної діяльності, то в даному випадку така величина не буде відображатися в бухгалтерському обліку. Натомість за елементами, які встановлюють взаємозв'язок між бухгалтерським та податковим обліком, О.О. Левицька [3] розрізняє прибуток/збиток від усіх видів діяльності; витрати (дохід) з податку на прибуток; поточний

податок на прибуток; відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання.

Отже, класифікація, наведена О.О. Левицькою [3], має як переваги, так і деякі дискусійні положення, однак варто зазначити, що дані класифікаційні ознаки здебільшого повторюють вимоги бухгалтерського законодавства. З огляду на це, необхідним є дослідження видів фінансового результату, доходів та витрат, які формують фінансовий результат, з позицій чинного законодавства, а саме: НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(с)БО 15 «Дохід», П(с)БО 16 «Витрати», П(с)БО 17 «Податок на прибуток», Інструкція по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Чинним законодавством виділено різні види доходів, витрат і фінансового результату, однак класифікаційних ознак не наведено. Зокрема, відповідно до НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], виділено в розрізі доходів такі: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи та дохід з податку на прибуток; натомість у розрізі витрат зазначені такі: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати та витрати з податку на прибуток. Зазначені доходи та витрати, в свою чергу, формують такі види фінансового результату, а саме: валовий прибуток/збиток, фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/збиток), фінансовий результат до оподаткування (прибуток/збиток), прибуток/збиток від припинення діяльності після оподаткування та чистий фінансовий результат (прибуток/збиток). Наведене вище відображається у фінансовій звітності у відповідних рядках форми № 2 «Звіт про фінансові результати». Натомість, у П(с)БО 15 «Дохід» [7] та П(с)БО 16 «Витрати» [8] зазначено наступні доходи та витрати. Згідно з П(с)БО 15 «Дохід» [7], є такі види доходів: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи. Класифікація доходів за П(с)БО 15 «Дохід» [7] та наведені види доходів і фінансових результатів за НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] мають однакові статті, проте в П(с)БО 15 «Дохід» [7] зазначено як вид доходу, дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), іншими

словами виручка, та чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тобто виручка скоригована на податок на додану вартість. У свою чергу, НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] виділяє лише чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Щодо витрат, то визначені П(с)БО 16 «Витрати» [8] такі види витрат: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати (постійні і змінні); витрати, пов'язані з операційною діяльністю (адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати); фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати та податок на прибуток повторюють зазначені визначені види витрат за НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4].

У свою чергу, в П(с)БО 17 «Податок на прибуток» [9] наведено таке визначення: «витрати (дохід) з податку на прибуток – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу». Натомість як вид фінансового результату зазначено визначення облікового прибутку (збитку) та визначення податкового прибутку. Так, відповідно до П(с)БО 17, поняття «прибуток до оподаткування» визначається як «обліковий прибуток». Натомість «податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період». Таким чином, податковий прибуток є ніщо іншим як прибутком до оподаткування, але визначеним відповідно до вимог податкового законодавства.

Щодо Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [6], то даним нормативно-правовим актом визначено рахунки доходів, витрат та фінансових результатів. Доходи, відповідно до Інструкції [6], поділяються на доходи від реалізації; інший операційний дохід; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи та інші доходи. В свою чергу, у розрізі витрат виділено: собівартість реалізації; загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати операційної діяльності; фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати та податок на прибуток. Інструкцією [6] також визначено види фінансових результатів, а саме: результат операційної діяльності;

результат фінансових операцій та результат іншої звичайної діяльності.

У свою чергу, такі автори, як Н.В. Прохар та Ю.О. Ночовна [10] вважають, що «класифікація фінансових результатів, у першу чергу, необхідна для прийняття відповідних рішень користувачами, а тому має відображати продуктивний аспект з одного боку, й правовий аспект – з іншого, у розрізі певних ознак». У розрізі зазначених аспектів, автори наводять власну класифікацію фінансових результатів, класифікаційні ознаки якої, на їх думку, «мають враховувати організаційну структуру та особливості виробництва, тобто відображати не тільки теоретичні аспекти формування та розподілу, а й практичні. Крім того, ефективне застосування класифікації фінансових результатів у межах певної інформаційної моделі має забезпечити контроль відхилень на всіх етапах облікового циклу підприємства».

У свою чергу, класифікацію за видами діяльності наводить Я.С. Карп'як [2], однак автор класифікує за даною ознакою доходи та витрати. Так на думку Я.С. Карп'як [2], за видами діяльності можуть виникати такі види доходів: доходи від звичайної діяльності та надзвичайної діяльності. Звичайну діяльність, автор поділяє на операційну (доходи від реалізації); іншу операційну (інші операційні доходи; фінансову діяльність (доходи від участі в капіталі та фінансові доходи) та інвестиційну діяльність, до якої автор зараховує інші доходи, наприклад, «доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, списання необоротних активів, втрати від неопераційних курсових різниць тощо».

Однак вважаємо це не коректним, адже, наприклад, доходи від участі в капіталі є ніщо іншим як інвестиційною діяльністю. Щодо надзвичайної діяльності, то доходами за даною класифікаційною ознакою, на думку Я.С. Карп'як [2], будуть доходи від надзвичайних подій (відшкодування збитків від надзвичайних подій. Останнє також є достатньо дискусійним питанням з точки зору бухгалтерського обліку та чинного законодавства. Однак, на відміну від класифікації доходів, Я.С. Карп'як [2] за класифікаційною ознакою – за видами діяльності, в розрізі звичайної діяльності виділяє операційну діяльність, яку, в свою чергу, поділяє на основну та іншу операційну діяльність; фінансову діяльність та іншу діяльність. Так Я.С. Карп'як [2] до основної операційної діяльності зараховує такі витрати: собівартість реалізації, адміністративні витрати та витрати на збут. Натомість до іншої операційної діяльності автор зараховує інші операційні витрати,

наприклад, як зазначено у [2], «витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги тощо». Щодо фінансової діяльності, то в розрізі такого виду автором виділено втрати від участі в капіталі та фінансові витрати. Однак зараховувати втрати від участі в капіталі вважаємо доцільніше до інвестиційної діяльності.

Зважаючи на зазначене вище, шляхом уточнення попередньо виявлених у проаналізованих літературних джерелах класифікаційних ознак, вважаємо за доцільне запропонувати власну класифікацію фінансового результату з позицій бухгалтерського обліку, економічного аналізу та управління (рис. 1). Таким чином, на основі систематизації та уточнення класифікаційних ознак було побудовано класифікаційну модель фінансових результатів, у результаті чого було виділено внутрішньосистемні та міжсистемні фінансові результати. З огляду на те, що інформація формується в бухгалтерському обліку відповідно до вимог бухгалтерського законодавства, було виділено три класифікаційні ознаки фінансових результатів, а саме: за Інструкцією по застосуванню плану рахунків, за П(с)БО 17 «Податок на прибуток» та за НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». В першу чергу, інформація про фінансові результати відображається на рахунках бухгалтерського обліку та в фінансовій і податковій звітності. Такі фінансові результати формуються в одній системі – системі бухгалтерського обліку. Далі на основі інформації з бухгалтерського обліку здійснюється економічний аналіз для виявлення відхилень та причин, що вплинули на отримання конкретної величини фінансових результатів, і з метою прийняття ефективних управлінських рішень.



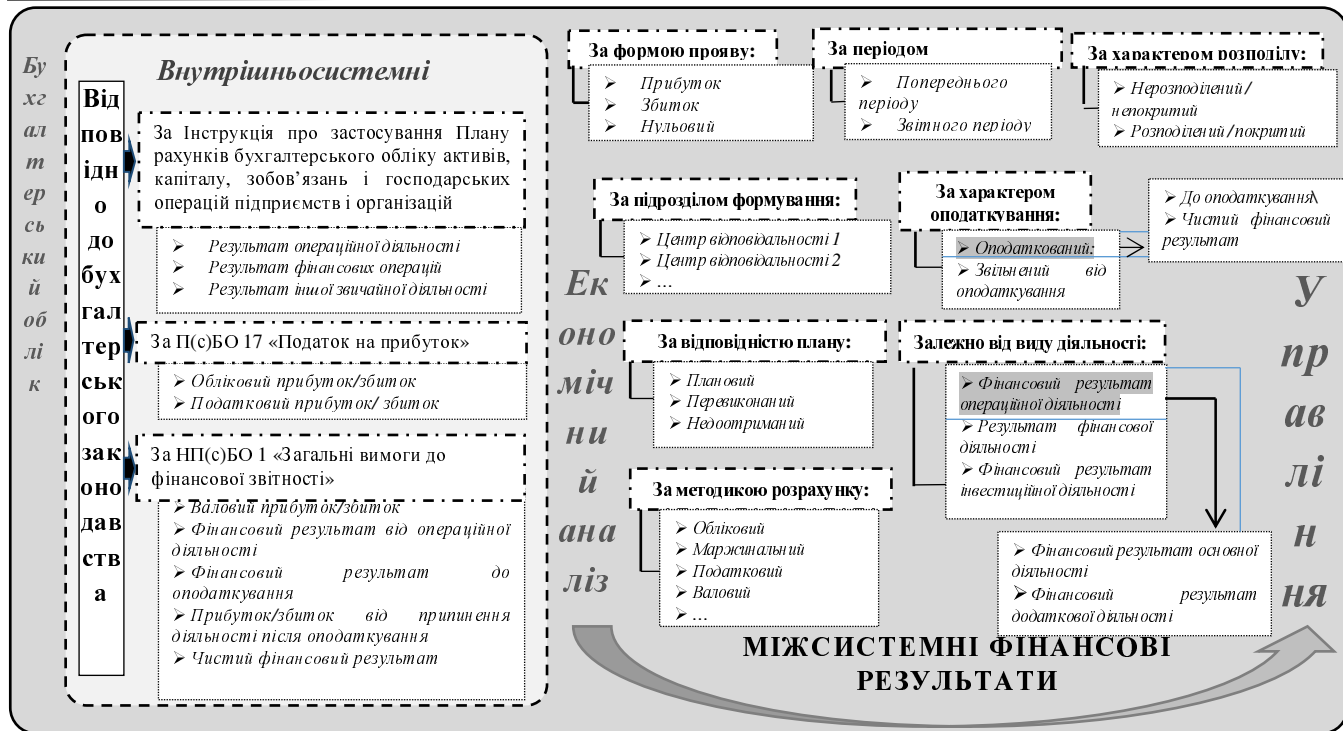


Рис. 1. Класифікаційна модель бухгалтерського обліку фінансових результатів

З огляду на це, було виділено такі класифікаційні ознаки: за формою прояву, за періодом формування, за характером розподілу, за підрозділом формування, за характером оподаткування, за відповідністю плану, за методикою розрахунку та залежно від виду діяльності. Фінансові результати, класифіковані за виділеними ознаками, формують міжсистемні фінансові результати, тобто такі, що формуються у системі обліку, аналізу та управління.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Було здійснено аналіз літературних джерел та нормативно-правових актів з метою виявлення класифікаційних ознак. На основі систематизації та уточнення існуючих класифікаційних ознак було побудовано класифікаційну модель фінансових результатів, відповідно до якої виокремлено класифікаційні ознаки з позицій бухгалтерського обліку, економічного аналізу та управління, та виявлено внутрішньосистемні й міжсистемні фінансові результати.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навч. посібник / *Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга.* – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 512 с.
2. *Карп'як Я.С.* Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання / *Я.С. Карп'як* // Вісн. Нац. ун-ту «Львівська політехніка» / Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 794. – С. 172–180 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM\\_2014\\_794\\_26.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM_2014_794_26.pdf).
3. *Левуцька О.О.* Фінансові результати діяльності підприємства як об'єкт обліку / *О.О. Левуцька* // Наукові записки Нац. ун-ту «Острозька академія» / Серія : Економіка. – 2011. – Вип. 17. – С. 214–220 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nznuoa\\_2011\\_17\\_28.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nznuoa_2011_17_28.pdf).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1444407287055521>.

5. *Петрови́ч Й.М.* Економіка та фінанси підприємства: підручник / *Й.М. Петрови́ч, Л.М. Прокопишин-Раи́кевич.* – Львів, 2014. – 408 с.
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan-rahunkiv.html>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99/print1445406039412576>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00/print1444407287055521>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00/print1444407287055521>.
10. *Прохар Н.В.* Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія / *Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна.* – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
11. *Тесленко Т.І.* Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення / *Т.І. Тесленко, А.Н. Ко́ньков* // Бізнес-інформ. – 2013. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.business-inform.net/pdf/2013/4\\_0/356\\_360.pdf](http://www.business-inform.net/pdf/2013/4_0/356_360.pdf).

КУСЛІЙ Вадим Олександрович – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– облік фінансових результатів.

